

¿HAY IMPUESTOS JUSTOS?

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

Frente a la ley, todos los ciudadanos eran iguales, pero no todos eran igualmente ciudadanos¹.

Mitos y falacias en las discusiones sobre impuestos

En los Estados democráticos, los tributos ocupan el centro emocional de todas las campañas electorales y buena parte de la vida política. De ahí que muchas reformas impositivas tengan decisiva influencia en las decisiones electorales de los ciudadanos. Por poner sólo un par de ejemplos, si el *Poll tax* contribuyó a la caída de Margaret Thatcher, en España el intento de establecer un recargo del 3% sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) tuvo un relevante papel en la caída del Gobierno de la Comunidad de Madrid, entonces socialista².

Por otro lado, la creciente tendencia a utilizar el sistema tributario como instrumento de apoyo de determinadas políticas económicas y sociales (mediante impuestos medioambientales, etcétera) ha complicado notablemente los términos de la discusión. En este sentido, puede re-

cordarse la tormenta política que desencadenó el establecimiento de la ya desaparecida *ecotasa* balear, que incluso fue intensamente discutida en Alemania porque afectaba, en especial, a los turistas de aquel país.

Que el sistema tributario tenga tal importancia demostrada sería en sí mismo positivo si no fuera porque a menudo las cuestiones centrales se quedan extramuros del debate, que se plantea así en términos peligrosamente sesgados. Esto se manifiesta al menos en dos aspectos.

Por un lado, la discusión sobre impuestos se suele centrar en cantidades a tanto alzado, desvinculadas del gasto público. Con esto se pierde de vista que la pregunta acerca de si se deben subir o bajar los impuestos, o tal o cual impuesto en particular, no puede lógicamente separarse de la pregunta de *en relación con qué* es preciso hacerlo. Gastos e ingresos públicos son dos caras de una misma moneda, y por eso su discusión no puede discurrir por caminos separados. Incluso en España, esa vinculación está expresamente contenida en el artículo 31.2 de la Constitución, “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”, mandato que, por cierto, constituye una de las más interesantes y profundas innovaciones de la Constitución de 1978 en materia financiera³.

³ Su inserción tuvo su origen en la enmienda número 674 de la Agrupación Independiente del Senado, inspirada en el trabajo de Rodríguez Bereijo, Álvaro (1978): ‘Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios’, en AA VV, *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, págs. 356 y 357. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.

Pero más perturbador aún resulta el segundo factor de confusión, que gira en torno al propio concepto de propiedad. Con frecuencia, su definición es falaz porque se desvincula del Estado, de manera que el sistema impositivo aparece como una intrusión en la esfera privada que debe ser limitada o que al menos requiere de una especial justificación. Como caricatura de esta forma de manejar la cuestión tributaria, el jefe del Gobierno italiano, Silvio Berlusconi, afirmaba que evadir impuestos no es sólo moralmente justo, sino que incluso entraría en el terreno de “las verdades del derecho natural” (*sic*), añadiendo la necesidad imperiosa de rebajar la presión fiscal porque ésta hace que los ciudadanos se sientan autorizados, y con razón, a no pagarlos. Con más moderación, pero también dejando entrever esta idea de propiedad, el candidato del Partido Popular, Mariano Rajoy, prometía una nueva rebaja de impuestos en la campaña electoral de 2004, afirmando que “soy un defensor de los impuestos bajos y de un Gobierno austero, que administre bien y gestione de forma eficiente un dinero que no es nuestro sino de los contribuyentes”⁴. En fin, el principal exponente de tal forma de ver las cosas es el neoconservadurismo del Gobierno de George W. Bush, impulsor de la denominada “sociedad de propietarios” (*the ownership society*)⁵.

⁴ *El País digital*, miércoles, 18 de febrero de 2004 (www.elpais.es, con acceso ese mismo día), y *El País*, edición impresa, domingo 8 de febrero de 2004, pág. 20, respectivamente.

⁵ Véase una crítica, advirtiendo, por ejemplo, de los problemas que ello podría generar en relación con la financiación de

Lo cierto es que, como han resaltado T. Nagel y L. Murphy, especialmente críticos con las últimas reformas tributarias aprobadas en EE UU, la afirmación de que es posible definir un derecho de propiedad antes y después de impuestos que pueda ser tomado como base para analizar la justicia impositiva es uno de los *mitos* que mayor confusión ha generado en el debate acerca del sistema tributario ideal. Primero, porque los tributos financian el sistema jurídico necesario para el reconocimiento de los derechos de propiedad, haciendo posible el tráfico jurídico generador de riqueza. Y segundo, porque el propio sistema tributario *define* el derecho de propiedad, ya que responde a la pregunta acerca del reparto de riqueza en la sociedad. En este sentido, la propiedad privada no es más que una convención jurídica, que adquiere sus contornos con ayuda del propio sistema tributario. Un sistema de tributos y de transferencias de rentas entre individuos no supone en el fondo una alteración de propiedad: simplemente establece las condiciones bajo las cuales dicha propiedad se disfruta⁶.

Esta relación simbiótica entre propiedad y sistema tributario se comprende en toda su extensión si se tiene en cuenta que en última instancia la participación del Estado en el éxito individual de los ciudadanos, con el objetivo de promover el bien común, re-

los programas de seguridad social (*Medicare*, entre otros) en Surowiecki, James: ‘The Risk Society’, *The New Yorker*, pág. 40, 15 de noviembre de 2004.

⁶ Murphy, Liam; Nagel, Thomas: *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, pág. 63 y págs. 174 y sigs. Oxford University Press, Oxford, 2002.

fleja un cierto “reparto del trabajo”, en el sentido moral, entre el Estado y el individuo: el primero se ocupa del interés general, el segundo, del suyo propio. El sistema funciona partiendo de que el ciudadano es egoísta y busca su propio interés. Es lo que Murphy y Nagel denominan “motivos personales y valores políticos: la división moral del trabajo”⁷, donde el antagonismo de intereses es sólo aparente: hay un objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva, socialmente convenida, y que se hace efectiva mediante el citado reparto de funciones entre público y privado. Por ello, hablar de *justicia* en materia tributaria siempre será un análisis incompleto y limitado, pues la vara de medir definitiva viene dada exclusivamente a partir del examen conjunto de la vertiente de los ingresos y de los gastos. Otra cosa es tener una *visión miope* o sesgada de la realidad, ya que “función del Estado, volumen del gasto público y reparto de ese gasto a través de distintos instrumentos entre los ciudadanos son tres temas que difícilmente pueden desvincularse”⁸.

A esto habría que añadir un último factor de confusión: teniendo en cuenta que todo sistema tributario se fundamenta en un sistema de reparto de riqueza que se gene-

ra a través del mercado, no sólo resulta complicado definir qué es justicia tributaria, sino que en realidad no está claro que se pueda hablar de justicia con propiedad en relación a un sistema que, por definición, toma como punto de partida una distribución de la riqueza *injusta*, en tanto que basada en una economía de mercado más o menos intervenida pero donde no hay una total igualdad de oportunidades. Esto no significa que no se pueda discutir sobre el sistema tributario *en sí mismo*, sino simplemente que las conclusiones de justicia tributaria nunca podrán ser definitivas. Porque aceptada esta limitación, sí parece que hay impuestos más justos que otros. Y si es fundamental que lo sean efectivamente, también lo es que los ciudadanos así lo perciban, pues una aceptación del sistema impositivo es consustancial a su propio funcionamiento. En este sentido, la idea de *justicia tributaria* responde a los principios reflejados en el artículo 31.1 de la Constitución española (“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”). Principios que a su vez son un reflejo del modelo de Estado social y que implica una serie de exigencias sobre la estructura del sistema tributario⁹.

⁹ ForsthoFF, Ernst (1954): ‘Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates’, *Veröffentlichung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, núm. 12, págs. 31 y ss.. Friauf, Karl Heinrich: ‘Unser Steuerstaat als Rechtsstaat’, *Steuerberater Jahrbuch 1977/78*, pág. 43. Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1977-1978.

Recordar estos principios es especialmente pertinente en estos momentos. Por un lado, mientras los impuestos *clásicos* pierden importancia recaudatoria (impuesto sobre la renta de las personas físicas, [IRPF]) o incluso se plantea su desaparición (impuesto sobre sucesiones y donaciones [ISyD]), prolifera la creación de tasas. En la literatura especializada abundan las propuestas de financiación de los gastos públicos mediante tributos que se articulen en función del beneficio individual obtenido, en lugar de configurarse a partir de una idea genérica de capacidad económica que –se afirma– sería un concepto desfasado e indeterminado frente a un beneficio que sería más fácil de cuantificar¹⁰. Por otro lado, y también frente a los impuestos tradicionales, se propone la creación de impuestos específicos o finalistas para apoyar toda clase de políticas sociales, distorsionando así la función tradicional de los tributos.

Lo relevante es que todas estas opciones de instrumentos tributarios tienen consecuencias sobre el modelo de justicia tributaria que se pretende instaurar. Y por mucho que dicha justicia siem-

¹⁰ Las propuestas son abundantes y variadas; baste aquí remitir al lector al trabajo colectivo Sacksofsky; Wieland, *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, (cit.), 2000, donde queda plasmado el estado de la cuestión en Alemania, uno de los países donde con mayor fervor se ha defendido la tesis del Estado Social como Estado impositivo. También hay abundante discusión acerca de estas propuestas, y exposición crítica de sus líneas básicas, en Murphy; Nagel y Barquero Estevan, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2002, págs. 108 y ss.

pre será limitada, o estará supeditada a otros elementos, al menos los instrumentos tributarios seleccionados deberían suscitar mayor discusión, más allá de si “suben” o “bajan” los impuestos. Contribuir a este debate es el único objetivo de estas líneas, donde más que soluciones de justicia tributaria hay preguntas sin responder.

¿Impuestos o tasas?

La disyuntiva impuestos *versus* tasas tiene gran interés porque en su epicentro radica la pregunta de qué funciones sociales o qué bienes deben ser colectivizados y cuáles deben ser asumidos por los ciudadanos individualmente. Básicamente, quienes defienden una financiación de los gastos públicos basada en la equivalencia parten de la existencia de un beneficio, generado o provisto por el Estado, cuyo coste debe ser distribuido entre quienes lo reciben. A partir de esta idea, hay distintas posibilidades de articulación técnica, siempre con el común denominador de que es el beneficiario del servicio o bien, y no el resto de la comunidad, quien paga todo o la mayor parte del coste a él imputable. Normalmente, esto se lleva a cabo estableciendo una tasa cuyo pago es requisito para su obtención (por ejemplo, tasas por hospitalización, por utilización de carreteras, por recogida de basuras, etcétera). En el polo opuesto estaría el sistema impositivo entendido como una financiación, por todos los ciudadanos, de todos los gastos públicos.

A primera vista, el atractivo de un modelo de tributos causales (tasas) es evidente. Las propuestas de equivalencia para fi-

nanciar los gastos públicos constituyen cargas de profundidad contra los sistemas impositivos, pero precisamente porque sacan a la luz gran parte de los problemas de que éstos adolecen, y al final terminan por impedir que puedan cumplir las funciones y objetivos del Estado social que constituyen el principal argumento a favor del Estado de impuestos. Entre otras, se han señalado las siguientes ventajas de un sistema de tributos basado en la equivalencia entre el gasto público que se recibe y el impuesto que se paga¹¹:

1) La transparencia

Por su propio funcionamiento, los tributos causales propiciarían una percepción más adecuada del coste de los servicios y de la relación entre éste y los tributos pagados. Parece claro que un déficit de transparencia dificulta a los ciudadanos hacerse una idea de la relación entre ingresos y gastos públicos, por lo que se trata de una cuestión que entronca con el propio principio democrático.

2) La adaptación a las preferencias de los ciudadanos

Otra ventaja clásica que apuntan los defensores de la equivalencia es que permitiría la adaptación del sistema de gastos públicos a las preferencias individuales, que se expresarían mediante el pago de estos tributos. Frente a los impuestos, que se pagan para financiar *todos* los gastos públicos, las tasas están anudadas a un fin concreto, lo que facilitaría a los contribuyentes un cierto control acerca de sus fines.

3) Mayor aceptación del sistema tributario, menor fraude

La mayor transparencia y la adaptación a las preferencias de

los ciudadanos –se afirma– redundarían en una mayor aceptación del propio sistema tributario y finalmente en una disminución del fraude. Un menor fraude tributario permitiría a su vez invertir menos dinero en la lucha contra este problema, además de que no serían necesarias muchas de las normas antifraude que tanta complejidad generan en el sistema. Si esto es así, podría ser posible la reducción de la presión fiscal y la simplificación de la normativa tributaria, efectos que retroalimentarían a su vez la propia aceptación del sistema tributario.

Estas tres ventajas o posibles beneficios concentran en realidad una respuesta a los problemas más graves del sistema tributario. La pregunta es si es posible tanta virtud en una sola reforma. Y como toda solución mágica, es dudoso que así sea, por varias razones:

- Primero, la mayor transparencia que se apunta será necesariamente relativa, pues sólo se tendrá mayor información acerca del servicio concreto que se ha solicitado, además de que en todo caso la información será parcial, pues, como se verá más abajo, la evaluación de costes no resulta sencilla. En este sentido, la creación de una oficina presupuestaria en el Parlamento, siguiendo el modelo inglés, podría paliar la desinformación de los ciudadanos acerca de la relación entre gastos e ingresos públicos, sin necesidad de tributos causales.

- Segundo, no es tampoco claro que un sistema de equivalencia fuera por sí mismo mejor aceptado ni, por tanto, que condujera a un menor fraude. Al menos no hay datos que así lo demuestren. Más bien parece que se presenta como mayor aceptación lo que en el fondo es una mayor dificultad técnica para evitar o eludir el pago del tributo, derivada exclusivamente del funcionamiento del tributo causal: si no se paga no se

obtiene el servicio. Mientras que si no se paga un impuesto no se dejan de percibir los beneficios de las tareas públicas que financian. Al margen de que esa mayor aceptación no se producirá en muchos casos en que el ciudadano no puede elegir la obtención del servicio, porque éste sea de recepción obligatoria o sencillamente irrenunciable para los ciudadanos.

Claro que, por otro lado, es incontestable que el principal elemento definitorio del impuesto constituye al mismo tiempo su mayor debilidad: puesto que contribuyen a la financiación de las cargas generales, los ciudadanos no perciben directamente el beneficio de pagarlos, por lo que, si pueden, lo evitan¹² (*free-riders*). Y es también evidente que el fraude tributario constituye una de las amenazas más certeras a la realización efectiva de la justicia tributaria. Sus consecuencias no se limitan a una disminución de ingresos públicos –que deben ser compensados con incrementos de presión fiscal–, sino que además genera una sustancial distorsión del principio de capacidad económica en el sistema impositivo, principalmente debido a que se produce un claro juego de suma cero, ya que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, FJ. 3º). En fin, es evidente que la lucha contra el fraude tributario ocupa un lugar central en el problema de la justicia tributaria, pero es dudoso que un sistema basado en la equivalencia fuera por sí mismo suficiente para solucionarlo.

- Tercero, el argumento de

la mejor adaptación a las preferencias de los ciudadanos que proporcionaría un sistema de tasas pone de manifiesto el substrato ideológico de estas tesis, que parten de la premisa de que la renta obtenida “antes de impuestos” es propiedad de quien la obtiene y que el individuo siempre sabrá mejor qué hacer con su dinero que el Estado. Pero, sobre todo, subyace en su formulación la idea de que es preferible el mercado frente al sistema democrático para la satisfacción de las necesidades públicas, pues las preferencias de los ciudadanos se exteriorizarían mediante el sistema tributario. Lo cierto es que en los sistemas democráticos los ciudadanos deciden mediante el ejercicio de un derecho de voto que se garantiza a todos por igual, y no a través de una capacidad financiera desigualmente repartida. Un sistema donde se vota con los tributos no es un sistema democrático, es otra cosa. De otro modo se produce una peligrosa identificación, a través de un reduccionismo conceptual, entre contribuyente y ciudadano, donde se adivina un trasfondo de sufragio censitario. Y es redundante afirmar que todo contribuyente es ciudadano, pero no todo ciudadano es contribuyente. Una cosa es que la indisoluble conexión entre ingresos y gastos exija que los principios de justicia se produzcan en ambas vertientes de la actividad financiera pública, y otra muy distinta que deba ser la estructura de ingresos la que determine la forma final de la estructura del gasto.

Este peligro ya fue advertido por el Tribunal Constitucional español, cuando negó el amparo a un ciudadano que había pretendido reducir en su cuota del IRPF una cantidad proporcionalmente equivalente a los gastos militares del mismo ejercicio fiscal, con la advertencia de que la aceptación de esta forma de proceder conlleva el riesgo de

“una relativización de los mandatos jurídicos... atribuyendo a cada contri-

¹¹ Entre otras, se apuntan estas ventajas en la propuesta de Grosseckttler, Heinz: ‘Steuerstaat versus Gebührenstaat. Vor und Nachteile’, en Sacksofsky, Ute; Wieland, Joachim (eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, págs. 44 y sigs. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2000.

¹² Birk, Dieter; Eckhoff, Rolf: ‘Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern: Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive’, en Sacksofsky, Ute; Wieland, Joachim (eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, págs. 55, 56. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2002. Barquero Estevan, págs. 109 y sigs., 2002,

buyente la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria por razón de su ideología. Esto no es compatible con el Estado social y democrático de derecho, en el que la interacción entre Estado y sociedad se traduce, entre otros, en dos aspectos relevantes en esta materia: en primer lugar, en la atribución a las Cortes Generales, que representan al pueblo español, de la competencia para el examen, enmienda y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado. Y en segundo término, en el derecho de los ciudadanos a participar en los asuntos públicos eligiendo a sus representantes a través de elecciones periódicas, en las que podrán censurar o dar su aprobación, mediante su voto, a la actuación llevada a cabo en las Cortes Generales por los partidos políticos en relación con la concreta determinación en los Presupuestos Generales del Estado de las previsiones de ingreso y las autorizaciones de gastos para cada ejercicio económico” (Auto del Tribunal Constitucional 71/1993, FJ. 2º).

Por eso, la pretendida adaptación a las preferencias de los ciudadanos tampoco puede aceptarse como ventaja de un sistema de equivalencia. Al margen de que, desde una perspectiva técnica, es también dudoso que esto pudiera ser realizado. Primero, porque sería casi tan difícil adquirir un conocimiento cabal sobre las preferencias a través de un sistema tributario como gestionar dichas preferencias. Y segundo, porque por la propia estructura de un sistema tributario causal sólo se podrán adaptar las prestaciones públicas a las preferencias estrictamente individuales, pero no a aquellas otras que cada ciudadano pueda tener por ejemplo con respecto de la redistribución de la renta que él mismo estima justa en la sociedad.

Por todas estas razones, no es ni mucho menos evidente que un sistema de tasas o tributos causales pudiera solucionar los problemas clásicos del sistema tributario. Más bien parece que éstos se podrían agravar.

A esto hay que añadir que un sistema basado en la equivalencia entre lo que los ciudadanos deben pagar y lo que reciben del Estado plantea una contradicción de fondo que resulta

insalvable, porque hay una pregunta casi imposible de responder: ¿De qué beneficio estamos hablando?. La extensión y complejidad de la pregunta se comprende mediante las cuatro siguientes:

a) ¿A partir de qué momento, o en relación con qué situación previa, se cuantifica el beneficio? Presumiblemente, se parte de la situación en que se encuentra el individuo antes de obtener el beneficio por el que están pagando el tributo. El problema es que tal situación previa no existe o coincide con la ausencia de Estado, la escena hobbesiana de guerra de unos contra otros. Esta objeción a un sistema basado en tributos causales bastaría por sí sola para cerrar la discusión en torno al mismo, pues apunta a que su realización práctica es imposible. Pero sigamos.

b) ¿Cómo se cuantifica el beneficio? La base de un modelo de equivalencia es realizar una clasificación de beneficios cuyo coste pueda ser distribuido entre quienes lo perciben, más o menos como sucede en un mercado. El problema es que es difícil pensar un mercado de bienes y beneficios provistos estatalmente; entre otras razones, porque ello requeriría una complicada labor de identificación e individualización de costes, a la que habría que añadir las dificultades de acceder a la información precisa para que el mercado funcione correctamente. Pero incluso si pudiera articularse esa modalidad de mercado, surgiría entonces la siguiente pregunta:

c) ¿Qué beneficios deben incluirse? En todo modelo de Estado, incluso en el menos intervencionista, se prevé algún mecanismo de bienestar mediante el cual los poderes públicos se hacen cargo, a través de transferencias de rentas o subsidios, de determinadas situaciones económicamente desfavorecidas (ej., pensiones de viude-

dad, orfandad, por desempleo...). De hecho, no es posible imaginar un Estado carente en absoluto de tales mecanismos, aunque sólo fuera porque éstos no benefician únicamente a sus destinatarios sino que sirven para mantener la propia pervivencia del Estado y garantizar su adecuado funcionamiento. Por poner un ejemplo sencillo, porque si no se garantiza una mínima capacidad adquisitiva o nivel educativo a todos los ciudadanos se incrementará la marginalidad, lo que constituye un problema social.

Pues bien, un mantenimiento a ultranza de la equivalencia como fundamento del sistema tributario exigiría, en buena lógica, que a los beneficiarios de estas ayudas les fuera exigida una tasa *equivalente* al beneficio que reciben. El resultado sería absurdo, pues la tasa pagada y el beneficio recibido se anularían mutuamente. Por ello, en última instancia, la financiación de los gastos públicos con arreglo a la equivalencia resulta *lógicamente* contradictoria con la propia idea de cualquier mecanismo de bienestar, y claramente con la del Estado social.

Pero es que, además, dicho principio de equivalencia o tributación en función del beneficio sería lógicamente inconsistente incluso con un modelo de Estado que careciera de mecanismo alguno de redistribución de renta o proporción de bienestar. En efecto, si se entiende que el reparto correcto o *justo* de la riqueza es el que surge de las reglas del mercado (premisa que se encuentra en la base de tal Estado no intervencionista, y en muchas de las tesis a favor de la equivalencia), entonces incluso la tributación con arreglo al beneficio distorsionaría ese reparto, pues necesariamente obligaría a pagar más a aquellos que más (beneficio) riqueza han obtenido. De ahí que se haya afirmado que el principio del beneficio o de la equivalencia como modelo de sistema tributario es en realidad inconsistente con cualquier teoría de justicia social o económica

de cierta relevancia¹³, no sólo con el Estado social.

d) ¿Qué sucede cuando alguien no puede financiar el beneficio? Como no hay ninguna redistribución de la renta, y este sistema parte de una economía de mercado que por su propio funcionamiento genera desigualdades, es posible pensar que muchos ciudadanos no estarán en condiciones de financiar el beneficio obtenido. En línea de principio, la equivalencia no es posible con alcance general, porque, aunque los beneficios pudieran ser equivalentes, las posiciones de partida de los ciudadanos no lo son. Esto conduce al argumento clásico contra la equivalencia para la financiación de tareas públicas, y es que “quien las necesita no puede financiarlas, y quien puede financiarlas no las necesita”¹⁴.

En fin, hay razones para pensar que un modelo tributario fundamentado en la equivalencia o beneficio es difícilmente compatible con cualquier modelo de Estado. Pero estas críticas no implican que deba renunciarse totalmente a la financiación causal de gastos públicos sino tan sólo que ésta no debería ser la principal herramienta, porque no se puede desconocer que en muchas ocasiones ésta será la fórmula de financiación idónea, lo que sucederá en el caso de algunos servicios o prestaciones públicas que sean fácilmente individualizables y donde esta forma de tributo genere una adecuada percepción de los mismos que propicie un uso más racional de los recursos. Lo relevante es que esta clase de tributos constituyan la excepción y que el sistema tributario no esté basado en la equivalencia.

Los argumentos aquí expuestos ponen de manifiesto que sería deseable un mayor nivel de discusión pública acerca de la selección de instrumentos tributarios, pues en cualquier caso hay razones para pensar que la financia-

¹³ Murphy, pág. 19. Nagel, 2002.

¹⁴ Birk, pág. 65, Eckhoff, 2000; Barquero Estevan, págs. 100 y sigs., 2002.

ción de gastos públicos con cargo a tasas o tributos causales no es irrelevante para la justicia tributaria. No se trata, en definitiva, de decisiones neutrales.

Impuestos extrafiscales: ¿nueva justicia tributaria?

Frente a los impuestos clásicos, cuya principal función es recaudar ingresos para financiar gastos generales, los tributos con objetivos concretos y socialmente comprensibles, como puede ser la protección del medio ambiente, cobran creciente importancia. Aunque todo impuesto produce efectos adicionales a la recaudación de ingresos, por lo que nunca puede ser neutral¹⁵, lo que caracteriza a los impuestos finalistas, o *extrafiscales*, es que su objetivo principal no es la obtención de ingresos sino la modificación de conductas o la internalización del coste que éstas comportan. Así, los impuestos contra el tabaco, los impuestos contra la contaminación atmosférica, etcétera, sirven de apoyo a políticas sociales o económicas. Y aunque las finalidades que se pretenden cumplir con la creación de estos tributos son difícilmente contestables, su proliferación también plantea algunas cuestiones que al menos merecerían ser discutidas, sobre todo cuando se trata de una tendencia que empieza a consolidarse, incluso con independencia del signo político del Gobierno¹⁶.

Los problemas empiezan por su definición. La característica central de estos impuestos es que no se orientan a la capacidad económica; incluso este principio constituye en realidad su excepción. Es decir, no paga más quien

más tiene, sino quien realiza la conducta que se pretende modular (por ejemplo, fumar). Por eso, siempre generarán una desigualdad de fondo, pues aquellos contribuyentes con mayor capacidad de pago podrán escapar al intento de regulación del comportamiento que se encuentra en la base del impuesto extrafiscal.

A esto hay que añadir que esta clase de imposición contribuye a que se pierda de vista que la finalidad de repartir las cargas públicas entre los ciudadanos es *por sí misma* una justificación del instrumento tributario. Con la proliferación de impuestos finalistas se traslada a la ciudadanía la idea de que es precisa una justificación adicional socialmente reconocible y, en el fondo, también políticamente *vendible* para incrementar la presión fiscal.

Adicionalmente, en la lógica de los impuestos extrafiscales, el ciudadano no percibe el elemento clásico del impuesto, que es la contribución equitativa al gasto público, pues el pago se asocia a un comportamiento que se quiere desincentivar. De esta manera, se traslada el mensaje de que cuanto menos pague, mejor se estará contribuyendo al bien común. Se empaña la comprensión global del sistema tributario y se pierde de vista que la finalidad última de la imposición es el sostenimiento de todos los gastos públicos. Y en el fondo, también ésta es una manera, quizá más sutil, de poner en cuestión el funcionamiento democrático, que en materia tributaria se concreta en la existencia de una cierta distancia entre quien financia y quien gasta ese dinero, de manera que el primero no predetermina al segundo de manera directa.

Es incluso posible que, según cómo se configure y justifique, la extrafiscalidad puede llegar a ser una modalidad soterrada de equivalencia en la medida en que se exige a los ciudadanos que modifiquen su conducta o al menos que paguen por no hacerlo. La justificación de fondo es que determinados grupos de contribuyentes deben responsabilizarse

de los costes que generan. Esta idea, basada en la causalidad en cuanto a los efectos, se encuentra, por ejemplo, en el axioma “quien contamina paga”, que, lejos de constituir una modalidad de medición de la capacidad económica, es un intento de reasignar un gasto público a sus causantes. El problema es que, aunque este criterio pueda ser útil en supuestos puntuales, su generalización plantea problemas de coherencia con los propios principios del Estado social y, en concreto, con la idea de solidaridad. Por ejemplo, ¿sería admisible que un enfermo de cáncer de pulmón, claramente causado por su condición de fumador, fuera obligado a sufragar en su totalidad los costes de su operación? De la conjunción de los principios constitucionales de dignidad de la persona y protección de la salud la respuesta sería seguramente negativa, o al menos suscitaría algunas dudas¹⁷.

Por último, la utilización de estos impuestos para alcanzar objetivos socialmente percibidos de forma positiva los convierte en un atractivo recurso tributario, pues el coste político de establecerlos será previsiblemente inferior al de los tributos clásicos. Por ello, no es sorprendente que esta clase de tributos esté creciendo en importancia.

A esto hay que añadir que persiste el nada desdeñable peligro de que los Gobiernos utilicen un halo de extrafiscalidad para encubrir impuestos que en realidad sólo persiguen recaudar ingresos. En alguna ocasión, el Tribunal Constitucional ha quitado la *máscara* extrafiscal a estos instrumentos, como sucedió en el caso del impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (STC 289/2000), donde se concluía que no tenía tal finalidad medioambiental, tratándose meramente de un impuesto recaudatorio similar a un impuesto sobre el patrimonio. Pero es

claro que no es tarea de esa jurisdicción velar por la existencia de un sistema tributario racional y coherente, sino del legislador. Y lo cierto es que esta tendencia de establecer impuestos políticamente vendibles a la ciudadanía se viene produciendo con claridad en el ámbito autonómico. Es muy significativo que la gran mayoría de las normas autonómicas en impuestos cedidos persigan fines extrafiscales¹⁸.

Al igual que se apuntó en el caso de las tasas, los argumentos anteriores no deben conducir al rechazo de toda forma de extrafiscalidad, pues es claro que esta clase de impuestos puede contribuir positivamente al desarrollo de políticas sociales. Pero su proliferación plantea también problemas de justicia tributaria que al menos deberían introducirse en la discusión. No es suficiente, en este sentido, que la finalidad última del tributo se identifique con un objetivo socialmente deseable. El instrumento seleccionado debe ser también acorde en sí mismo con los principios de justicia tributaria, especialmente si se tiene en cuenta que a las tendencias de incrementar la imposición finalista hay que añadir una cierta erosión o pérdida de importancia de los impuestos *clásicos*. Como botón de muestra, esto ha sucedido con el IRPF y el ISyD.

La imposición sobre la renta merece una especial mención por su imbricación con la idea de justicia tributaria que se remonta a sus orígenes inmediatos, en el siglo XIX, momento en el cual surge la idea de una distribución de las cargas del Estado atendiendo a la capacidad económica personal¹⁹. En todo caso, el desarrollo y proliferación de estos impuestos no tendrá lugar hasta el final de la Segunda Guerra Mundial, lo que si en un primer momento se explica por las

¹⁵ Neumark, Fritz, *Grundsätze gerechter und ökonomisch nationaler Steuerpolitik*. J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen, 1970, pág. 261.

¹⁶ Véase por ejemplo la modificación de los tipos impositivos de los impuestos sobre el alcohol, las bebidas alcohólicas y las Labores del Tabaco aprobadas recientemente por el Gobierno (Real Decreto-Ley 12/2005, de 16 de septiembre, por el que se aprueban determinadas medidas urgentes en materia de financiación sanitaria, B.O.E. núm. 223, de 17 de septiembre de 2005).

¹⁸ Ruiz Almendral, Violeta: *Impuestos cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*, págs. 350 y sigs. Tirant lo blanch, Valencia, 2004.

¹⁹ Birk, Dieter: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, págs. 14 y sigs. y 23 y sigs. Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1983.

¹⁷ Se toma este ejemplo de Barquero Estevan, pág. 132, 2002.

necesidades financieras de la reconstrucción de los contendientes, posteriormente obedece a la paulatina implantación de modelos de Estado social, que exige una fuente de financiación continua pero a la vez distribuida de manera justa y equitativa²⁰. Durante muchos años, estos impuestos han ocupado un lugar central en el sistema tributario, debido también a su flexibilidad para adaptarse a los distintos factores personales que modulan la capacidad de pago. Y aunque en España la posición central del IRPF se mantiene en lo básico, algunos elementos han contribuido a que su percepción como icono de justicia tributaria no sea ya tan clara. Como ejemplo puede mencionarse las diferencias de tratamiento tributario en función de las clases de renta, de forma que aquellas derivadas del trabajo personal sufren una mayor carga tributaria que las procedentes del capital. Este fenómeno, común a casi todos los Estados de nuestro entorno, tiene un origen directo en la competencia fiscal, dirigida en este caso también a atraer determinada clase de inversiones²¹. Por otro lado, las bajadas de tipos de gravamen que se han producido en los últimos años, y la creciente simplificación de su estructura, en aras de una recaudación más fácil, unida además a numerosas propuestas para introducir incluso un tipo único proporcional, han puesto en cuestión el mantenimiento de la progresividad del impuesto²².

²⁰ Zornoza Pérez, Juan: 'El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales'. *Hacienda Pública Steuerrechtsordnung*, págs. 604 y sigs. Tomo I. Dr. Otto Schmidt, Köln, 2003.

²¹ Ocd: *Harmful Tax Competition. An emerging Global Issue*. París, 1998.

²² Tradicionalmente, las propuestas de tipo único han sido sostenidas por los sectores más conservadores; entre otros, por el candidato a presidente de Estados Unidos Steve Forbes, que lo convirtió en el centro de su campaña en 1996 y 2000. Paulatinamente, se han ido extendiendo a otros países con Gobiernos de distinto signo; por ejemplo, buena parte de los nuevos Estados miembros de la Unión Europea y algunos de los candidatos (me permito remitir al lector a mi artículo 'Los impuestos directos en los nuevos Estados de la Unión Europea: ¿competencia fiscal o superviven-

Más dramática ha sido la evolución del ISyD, que en estos momentos se encuentra en evidente peligro de extinción. Desde que en 1997 se atribuyeron competencias normativas para su regulación a las comunidades autónomas, éstas han iniciado una carrera a la baja con claras notas de competencia fiscal, por lo que su muerte ya está anunciada²³. Y el problema es que, como ha ocurrido ya en otros países con este mismo tributo (Canadá, Estados Unidos²⁴), una vez eliminado, las posibilidades de reintroducirlo son escasas debido a su alto coste político.

Teniendo en cuenta que se trata de un impuesto tradicionalmente considerado adecuado para la consecución de justicia tributaria, es preocupante que la desaparición de este impuesto se esté produciendo de forma silenciosa y sin que hasta el momento se haya presentado ninguna alternativa. No parece desacertado afirmar que la he-

cia?', *Temas*, n. 131/2005, págs. 33 y sigs). De especial interés es también la discusión en Alemania, a partir de la *propuesta Kirchhof*, consistente en un impuesto sobre la renta progresivo en su conjunto pero con tarifa proporcional. Kirchhof, Paul: *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*. Müller, Heidelberg, 2001. También en España ha habido algunas propuestas de tipo único en el 2002. Por último, en el Reino Unido, el Partido Conservador también está en estos momentos estudiando el establecimiento de un *flat tax* sobre la renta personal (véase: 'Flat income tax. A dip in the middle', *The Economist*, sep. 8th, 2005, www.economist.com, con acceso el mismo día).

²³ Ruiz Almendral, págs. 415 y sigs, 2004.

²⁴ En Canadá el impuesto desapareció a finales de los años setenta, precisamente como consecuencia de la competencia fiscal entre las provincias, a las que poco antes se les había atribuido la competencia sobre el tributo. Desde entonces ha habido muchas propuestas para reintroducirlo que han fracasado estrepitosamente. Véase Bird, Richard; Bucovetsky: *Canadian Tax Reform and Private Philanthropy*, Canadian Tax Paper, núm. 58; *Canadian Tax Foundation*, pág. 40, Toronto, 1976. Por otro lado, en junio de 2001, con el impulso del presidente de Estados Unidos, George W. Bush, se aprueba en este país la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*, que disminuye paulatinamente la imposición sobre sucesiones y donaciones y prevé su abolición total para 2010.

rencia de riqueza constituye una de las formas más evidentes de perpetuación de las desigualdades sociales, por lo que la actuación tributaria en este aspecto se encuentra más que justificada dentro de los objetivos del sistema tributario en un Estado social. En este sentido, el ISyD tiene un papel relevante en la redistribución de la renta, en tanto que reduce el papel de la suerte en la distribución de la riqueza y somete a gravamen algo que en el fondo es un privilegio, fomentando así también la meritocracia. Así se señalaba en el *Meade Committee Report*:

"el ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la suerte o del nacimiento; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo"²⁵.

En fin, la pérdida de importancia de estos dos impuestos, tradicionalmente considerados idóneos para el cumplimiento de los principios de justicia tributaria, es especialmente preocupante si viene acompañada de la proliferación de tributos causales y extrafiscales. Pero aún lo es más si el proceso se produce sin que tenga lugar un debate acerca de qué modelo de justicia tributaria se quiere, como de hecho está sucediendo. El diseño del sistema tributario entronca directamente con el problema del reparto de riqueza en una sociedad; y aunque es posible que no haya impuestos justos, en el sentido pleno del término,

²⁵ Publicado en Institute of Fiscal Studies: *The Structure and Reform of Direct Taxation* (The Meade Committee Report). Allen & Unwin, Londres, 1978.

²⁶ Owens, Jesse: 'Emerging issues in Tax Reform: the Perspective of an international Bureaucrat', *Tax Notes International*, págs. 2035 y sigs, vol. 15, n. 25, 1997. Caamaño Anido, Miguel Ángel; Calderón Carrero, José Manuel: 'Globalización económica y Poder tributario: ¿Hacia un nuevo derecho tributario?', *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 114, 2002.

sí parece claro que hay impuestos más justos que otros. Y estos deberían ser mayoría.

Los problemas apuntados aquí son sólo un pequeño botón de muestra. En realidad, el problema de fondo es difícil de resolver, pues en estos momentos existe una tendencia mundial que apunta en la dirección contraria. Se está produciendo una radical transformación (¿revolución?) de los sistemas tributarios tal y como los conocemos, lo que da lugar a que se modifiquen aspectos como el peso específico de cada tributo en función, sobre todo, del contribuyente que es posible *cazar*; y no necesariamente del que más capacidad de pago tiene. Seguramente aún es pronto para poder hacer balance de estos cambios, consecuencia más de la globalización²⁶, pero en cualquier caso no es tarde para comenzar a plantear qué modelo tributario se quiere y cuál es posible tener, pues de ello dependerán aspectos tales como el modelo de Estado o el tipo de solidaridad entre ciudadanos. ■

Violeta Ruiz Almendral es profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III de Madrid.